

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen den Bescheid des ***ZA*** vom 9. März 2021, Zahl ***1***, betreffend Abweisung eines Antrages auf Bewilligung eines Herstellungsbetriebes für Alkohol (Verschlussbrennerei), beschlossen:

- I. Der angefochtene Bescheid einschl. der Beschwerdeentscheidung wird unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Mit Eingabe vom 1. März 2021 (Formblatt VSt 18 datiert mit 8. Februar 2021) beantragte die Beschwerdeführerin die Bewilligung eines Herstellungsbetriebes für Alkohol und alkoholhaltige Waren (Verschlussbrennerei).

Das Zollamt wies den Antrag mit Bescheid vom 9. März 2021, GZ. ***1***, ab, weil im Betrieb Einrichtungen vorhanden seien, die die Zollaufsicht erschweren oder verhindern würde. Die beantragte Verschlussbrennerei befinde sich zwar nicht im selben Gebäude, jedoch auf demselben Grundstück wie die Abfindungsbrennerei ihres Ehegatten. Eine Trennung der beiden Betriebe sei nicht kontrollierbar. Außerdem sehe § 64 Abs. 2 Z 4 AlkStG im Rahmen der Abfindungsanmeldung vor, dass das Zollamt einen Antrag mit Bescheid abzuweisen habe, wenn der Antragsteller Inhaber eines Steuerlagers sei. Eine Verschlussbrennerei sei als Herstellungsbetrieb eine Unterart eines Steuerlagers.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 6. April 2021 Beschwerde. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei der beantragten Verschlussbrennerei mit eingeschränkter Anlagensicherung um einen eigenen, von der Abfindungsbrennerei ihres Ehegatten vollkommen unabhängigen Betrieb handle. Es bestehe weder Inhaberidentität, noch

würden Betriebsmittel oder Betriebsräumlichkeiten gemeinsam genutzt. Aufgrund der vorgeschriebenen Aufzeichnungspflichten sei auch die Nachvollziehbarkeit und Kontrollierbarkeit gegeben. Es würde kein Problem darstellen, die unterschiedliche Herkunft der Rohstoffe darzulegen und auch die Produktion zu trennen. Die Behörde unterlasse es darzulegen, welche Einrichtungen vorhanden seien, die die Zollaufsicht erschweren oder verhindern könnte. Vielmehr beziehe sich die Begründung ausschließlich auf das Bestehen eines Betriebes beim Ehegatten, welcher jedoch weder verfahrensgegenständlich, noch maßgeblich für die Entscheidung über die Betriebsbewilligung sei.

Das Zollamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 25. Mai 2021, Zahl ***2***, als unbegründet ab.

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin am 19. Juli 2021 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) ein.

§ 20 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) lautet:

„§ 20. (1) Verschußbrennereien im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Teile von Betrieben, in welchen auf verschlußsicher eingerichteten Herstellungsanlagen (§ 28) unter Steueraussetzung Alkohol durch Destillation oder andere Verfahren gewonnen, gereinigt und anschließend einer üblichen Lagerbehandlung unterzogen werden kann. Gewinnen von Alkohol ist die Herstellung von Alkohol aus Waren, die nicht Alkohol sind. Reinigen ist das Ausscheiden von Wasser und Gärungsnebenbestandteilen.“

(2) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, ist es verboten, Alkohol außerhalb einer Verschußbrennerei herzustellen.

(3) Wer Alkohol gewerblich unter Steueraussetzung herstellen will, bedarf einer Bewilligung (Betriebsbewilligung für eine Verschußbrennerei). Die Bewilligung ist nur Betriebsinhabern zu erteilen, die ordnungsgemäß kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen, kein Ausschließungsgrund (§ 21 Abs. 5) vorliegt und eine verschlußsicher eingerichtete Herstellungsanlage im Betrieb vorhanden ist. Von den Erfordernissen Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen kann das Zollamt Österreich auf Antrag bei Betrieben absehen, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, zur Führung von Büchern verpflichtet sind, soweit dadurch die Erhebung der Steuer nicht gefährdet wird.

(4) Als Inhaber der Verschußbrennerei gilt die Person oder Personenvereinigung, auf deren Namen oder Firma die Betriebsbewilligung lautet.

§ 21 AlkStG lautet:

„§ 21. (1) Der Antrag auf Erteilung einer Betriebsbewilligung ist beim Zollamt Österreich schriftlich einzubringen. Der Antrag hat zu enthalten:

- 1. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Antragstellers,*
- 2. den Standort der Verschußbrennerei und deren örtliche Begrenzung,*
- 3. die Erklärung über Art und Umfang der Alkoholherstellung in der Verschußbrennerei,*
- 4. die Erklärung über Art und Umfang der Lagerbehandlung in der Verschußbrennerei,*

6. alle Angaben über die für die Erteilung der Bewilligung geforderten persönlichen und sachlichen Voraussetzungen.

(2) Dem Antrag sind anzuschließen:

1. eine mit einem Grundriß versehene Beschreibung des Betriebes,
2. ein Grund- und Aufriß und eine Beschreibung jeder Herstellungsanlage,
3. eine Beschreibung des Herstellungsverfahrens und der Lagerbehandlung,
4. die Unterlagen für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben.

(3) Das Zollamt Österreich hat das Ergebnis der Überprüfung der eingereichten Beschreibungen in einer mit dem Antragsteller aufzunehmenden Niederschrift (Befundprotokoll) festzuhalten. Das Zollamt Österreich hat auf Kosten des Antragstellers die Verschlüsse für die Raum- und Anlagensicherung anzulegen, wenn die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind und die Herstellungsanlage den Erfordernissen des § 28 Abs. 2 entspricht. Auf diese Beschreibungen kann in späteren Eingaben des Antragstellers Bezug genommen werden, soweit Änderungen der darin angegebenen Verhältnisse nicht eingetreten sind. Im Bewilligungsbescheid ist die örtliche Begrenzung des Betriebes anzugeben. In der Betriebsbewilligung sind anzugeben:

1. der Standort und die örtliche Begrenzung der Verschlußbrennerei,
2. Art und Beschaffenheit jeder Vorrichtung zum Gewinnen und Reinigen von Alkohol,
3. die zulässige Alkoholherstellung auf jeder Vorrichtung,
4. Art und Umfang der zugelassenen Lagerbehandlung,
5. die vorgenommenen Sicherungsmaßnahmen.

(4) Das Zollamt Österreich hat ein Verschlußverzeichnis zu führen, in dem Ort und Anzahl der angelegten Verschlüsse festzuhalten sind. Das Verschlußverzeichnis gilt als Teil des Befundprotokolls.

(5) Eine Bewilligung darf nicht erteilt werden, wenn

1. im Betrieb Einrichtungen, die für die Ausübung der Zollaufsicht notwendig sind, nicht vorhanden sind oder
2. im Betrieb Einrichtungen vorhanden sind, die die Zollaufsicht erschweren oder verhindern.

(3) Wer Alkohol gewerblich unter Steueraussetzung herstellen will, bedarf einer Bewilligung (Betriebsbewilligung für eine Verschlußbrennerei). Die Bewilligung ist nur Betriebsinhabern zu erteilen, die ordnungsgemäß kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen, kein Ausschließungsgrund (§ 21 Abs. 5) vorliegt und eine verschlußsicher eingerichtete Herstellungsanlage im Betrieb vorhanden ist. Von den Erfordernissen Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen kann das Zollamt Österreich auf Antrag bei Betrieben absehen, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, zur Führung von Büchern verpflichtet sind, soweit dadurch die Erhebung der Steuer nicht gefährdet wird.

(4) Als Inhaber der Verschlußbrennerei gilt die Person oder Personenvereinigung, auf deren Namen oder Firma die Betriebsbewilligung lautet.“

Die Beschwerdeführerin ist Inhaberin einer Gewerbeberechtigung zur Erzeugung von Lebensmitteln mit Ausnahme der reglementierten Nahrungsmittelerzeugung und beabsichtigt in

einem eigenen Gebäude auf der Liegenschaft GST ***3*** eine Verschlussbrennerei zu betreiben.

Eine Bewilligung zur gewerblichen Herstellung von Alkohol unter Steueraussetzung im Rahmen einer Verschlussbrennerei hat zur Voraussetzung, dass ordnungsgemäße kaufmännische Bücher geführt und rechtzeitig Jahresabschlüsse aufgestellt werden, keine Bedenken hinsichtlich der steuerlichen Zuverlässigkeit bestehen, kein Ausschlussgrund (§ 21 Abs. 5) vorliegt und eine verschlussicher eingerichtete Herstellungsanlage im Betrieb vorhanden ist. Von den Erfordernissen Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen kann das Zollamt auf Antrag bei Betrieben absehen, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung zur Führung von Büchern verpflichtet sind.

Die Ablehnung der Bewilligungserteilung wird vom Zollamt im Wesentlichen damit begründet, dass die Herstellung von Alkohol unter Abfindung durch ihren Ehemann auf der gleichen Liegenschaft („geschlossene Hofstelle“) die Zollaufsicht erschweren bzw. verhindern würde, da - wenngleich in einem anderen Gebäude - dieser nur selbstgewonnene Stoffe zur Alkoholherstellung verwenden dürfe, während bei einer Verschlussbrennerei diesbezüglich keine Einschränkungen bestünden.

Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, wenn sie vorbringt, dass ein Fall der Herstellung von Alkohol unter Abfindung nach § 55 AlkStG und die gleichzeitige Herstellung in einer Verschlussbrennerei durch ein und dieselbe Person gegenständlich nicht vorliegt. Die hier beantragte Bewilligung wurde von der Beschwerdeführerin beantragt und sollte auch auf deren Namen lauten (§ 20 Abs. 4 AlkStG). Die Herstellung von Alkohol unter Abfindung wird hingegen durch ihren Ehemann durchgeführt.

Das Alkoholsteuergesetz enthält keine Bestimmung, die einen Mindestabstand zwischen einer Anlage zur Herstellung von Alkohol unter Abfindung und dem Betrieb einer Verschlussbrennerei festlegt bzw. den Betrieb einer Verschlussbrennerei auf der gleichen Liegenschaft verbieten würde, auf der eine andere Person eine Abfindungsbrennerei nach § 55 AlkStG betreibt. Soweit das Zollamt in diesem Zusammenhang auf § 64 Abs. 2 Z 4 AlkStG verweist, übersieht es, dass danach die Bewilligung über die Herstellung von Alkohol unter Abfindung abzuweisen ist, wenn der Antragsteller Inhaber eines Steuerlagers ist, nicht jedoch, dass die Bewilligung einer Verschlussbrennerei (Steuerlager im Sinne des § 19 Abs. 2 AlkStG) abzuweisen wäre. Wie bereits ausgeführt fehlt es im Beschwerdefall aber ohnehin bereits an der Personenidentität.

Einer Person oder Personenvereinigung kann die Bewilligung einer Verschlussbrennerei nicht abgelehnt werden, wenn alle im § 20 Abs. 3 AlkStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Es ist zutreffend, dass die Zollaufsicht hinsichtlich der Abfindungsbrennerei des Ehegatten nicht verfahrensgegenständlich ist. Bei einer Verschlussbrennerei besteht auch keine Einschränkung nur selbstgewonnenes Obst zu verwenden. Die Ablehnung der Bewilligungserteilung kann nicht

auf eine allenfalls erforderliche verstärkte Überwachung der Herstellung von Alkohol unter Abfindung (§ 55 AlkStG) durch den Ehegatten auf einer eigenen Anlage gestützt werden. Eine Erschwerung der Zollaufsicht beim Betrieb der Verschlussbrennerei ist damit noch nicht zwangsläufig gegeben.

Mit dem Hinweis darauf, dass im Jahr 2017 eine Unregelmäßigkeit bei der Abfindungsbrennerei des Ehegatten der Beschwerdeführerin festgestellt worden sei, wobei die Beschwerdeführerin damals das Überwachungsbuch geführt habe, vermag die belangte Behörde für sich allein gesehen noch nicht den Ausschlussgrund der steuerlichen Unzuverlässigkeit aufzuzeigen. Wie die Beschwerdeführerin unwidersprochen vorbringt, wurden danach keine Unregelmäßigkeiten mehr festgestellt.

Auch die Begründung, dass die Nennung ihres Ehegatten als Vertreter einer Bewilligungserteilung entgegenstehe, weil damit eine Trennung der Betriebsführung objektiv nicht gegeben sei, vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen. Die Person des Betriebsinhabers ändert sich dadurch nicht. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin in ihrem Vorlageantrag auch die Nennung einer anderen Person als Vertreter angeboten.

Das Zollamt sieht einen Hinderungsgrund der Bewilligungserteilung auch darin, dass im „Familienverband“ sowohl bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung als auch bei der Verschlussbrennerei Steuerermäßigungen (§ 2 Abs. 2 und 3 AlkStG) in Anspruch genommen werden könnten und dies dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspräche. Hier ist festzustellen, dass sich bei den genannten Steuerermäßigungen nicht um personenbezogene Begünstigungen handelt, sondern dass es auf die Art und Weise der Alkoholherstellung ankommt. Eine Einschränkung der genannten Steuerermäßigung bei verwandtschaftlichen Beziehungen zu einem anderen Hersteller ist dem Wortlaut der Bestimmung nicht zu entnehmen.

Das Zollamt hat daher insgesamt keine stichhaltigen Gründe angeführt, die das Vorliegen eines Ausschlussgrundes nach § 21 Abs. 5 AlkStG bzw. das Fehlen der Voraussetzungen für die Bewilligungserteilung aufzeigen würden.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheids und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Ausnahmebestimmung des § 278 Abs. 1 BAO erfordert demnach, dass das Verwaltungsgericht im Rahmen einer Ermessensentscheidung über die Aufhebung und Zurückverweisung

die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte im Hinblick auf die Zielsetzungen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bezeichnet und beurteilt sowie die Frage beantwortet, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (vgl. zB VwGH 15.10.2021, Ra 2019/16/0136).

Im gegenständlichen Bewilligungsverfahren ist es vom Zollamt aufgrund der Annahme, dass eine Bewilligungserteilung schon deshalb nicht in Betracht komme, weil auf derselben „geschlossenen Hofstelle“ auch Alkohol unter Abfindung hergestellt werde, unterlassen worden, ein entsprechendes Befundprotokoll (§ 20 Abs. 3 AlkStG) über das Ergebnis der Überprüfung der eingereichten Beschreibungen aufzunehmen und zu erheben, welche Sicherungsmaßnahmen bzw. welche Auflagen erforderlich sind.

Diese Feststellungen können vom Zollamt rascher und effizienter durchgeführt werden, zumal dem Bundesfinanzgericht kein entsprechendes Personal für die in diesem Zusammenhang noch durchzuführenden Überprüfungen zur Verfügung steht und deshalb ohnehin das Zollamt damit beauftragen müsste. Aufgrund des sich in der Folge ergebende Abstimmungsbedarfes in Bezug auf das Erfüllen der Bewilligungsvoraussetzungen, die zu verfügenden Sicherungsmaßnahmen, die Abstandnahme vom Erfordernis der Führung kaufmännischer Bücher, etc., zwischen dem Verwaltungsgericht und Abgabenbehörde ergibt sich, dass weder von einer erheblichen Kostenersparnis, noch von einer rascheren Bewilligungserteilung auszugehen ist.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht im Ermessen des Gerichtes. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen.

Für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde spricht der Umstand, dass es Sache des Zollamtes ist, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0038). Primäre Aufgabe des Bundesfinanzgerichts als Rechtsbehelfsbehörde ist vor allem die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und der rechtlichen Würdigung der Abgabenbehörde als Vorinstanz. Aus diesem Grund erscheint es zweckmäßig, dass die gegenständlich noch durchzuführenden Erhebungen von der Abgabenbehörde, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat verfügt, selbst nachgeholt werden. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil die Einhaltung der Bewilligungsvoraussetzungen und die verfügten Sicherungsmaßnahmen einschließlich der zu führenden Aufzeichnungen in weiterer Folge auch von der belangten Behörde im Rahmen der amtlichen Aufsicht kontrolliert werden muss. Eine umfassende Erhebungspflicht ist für ein Gericht überschießend. Die Einrichtung von zwei Instanzen würde damit zur bloßen Formsache (vgl. dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷, Tz 5 zu § 278 BAO mwN)

Die Bestimmung des § 278 Abs. 1 BAO setzt nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anderslautender Bescheid zu

erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbeschlusses durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Entscheidend ist, dass die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist. Dies ist aus "objektiver Sicht" zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 BAO nicht erforderlich (*Ritz/Koran*, BAO⁷, Tz 11 zu § 278 BAO und die dort zitierte Judikatur sowie Fachliteratur).

Die erforderlichen Ermittlungsschritte, welche im Zug einer Bewilligungserteilung vorzunehmen sind, sind gesetzlich vorgegeben (§ 21 Abs. 3 AlkStG) und damit wesentlich.

Demgegenüber liegen keine Umstände vor, die durch die Zurückverweisung eine Unbilligkeit ergeben. Im Gegenteil, es ist diesfalls von einem schnelleren Verfahrensabschluss auszugehen. Auch dem Umstand, dass durch eine Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden könnten, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu.

Weil die wesentlichen Erhebungen zur Feststellung der Bewilligungsvoraussetzungen und der erforderlichen Sicherungsmaßnahmen fehlen, ist eine Entscheidungsreife über den Antrag auf Bewilligung einer Verschlussbrennerei noch nicht gegeben. Es war daher der angefochtene Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 iVm Abs. 5 BAO kann im Falle der Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde von einer beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden. Das Absehen von der beantragten mündlichen Verhandlung liegt im Ermessen und ist im gegenständlichen Verfahrens ökonomisch zweckmäßig. Eine Unbilligkeit des Absehens von der mündlichen Verhandlung ist nicht erkennbar. Daher wird das Ermessen dahingehend geübt, dass von der mündlichen Verhandlung abgesehen wird

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde nicht abgewichen. Der für die Entscheidung über eine Beschwerde wesentliche Sachverhalt ist noch nicht in einem gesetzlich geforderten Ausmaß erhoben worden. Die (ordentliche) Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 8. August 2022

